

На правах рукописи



**ЯКУПОВА ДИЛЯРА ЗАМИРОВНА**

**УЧЁТ И ОТЧЁТНОСТЬ В УСЛОВИЯХ РЕОРГАНИЗАЦИИ  
ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учёт, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание учёной степени  
кандидата экономических наук

Казань - 2011

Диссертация выполнена в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Куликова Лидия Ивановна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Коновалова Ирина Рафаиловна**

доктор экономических наук, профессор  
**Никифорова Елена Владимировна**

Ведущая организация: **Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов**

Защита состоится «10» октября 2011 года в 16.00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4 ауд.34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

С авторефератом можно ознакомиться на сайте <http://www.ksfei.ru/>

Автореферат разослан «10» сентября 2011 г.

Учёный секретарь  
диссертационного совета,  
д-р экон. наук, доцент



О.Н. Вишнякова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Современный период развития экономики открывает новые перспективы деятельности российских организаций, предоставляя им возможность изменять форму существования, осуществлять реорганизацию бизнеса. Реорганизация всё чаще рассматривается как источник позитивных изменений, главным из которых является последовательное улучшение производственно-экономических показателей деятельности хозяйствующих субъектов за счёт их укрупнения или разукрупнения.

Процессы реорганизации в Российской Федерации характеризуются значительной динамикой. Так, с 2000 по 2011 годы количество вновь созданных путём реорганизации предприятий увеличилось почти в два раза.

Реорганизация как комплексный процесс изменения структуры предприятия, влекущий за собой переход прав и обязанностей от одного юридического лица к другому в порядке универсального правопреемства, затрагивает все аспекты деятельности хозяйствующих субъектов, в том числе существенным изменениям подвергаются учётные процедуры. В зависимости от реализуемой формы реорганизации вносятся изменения в систему ведения учёта и составления бухгалтерской отчётности, в методы раскрытия информации об изменениях, происходящих в ходе реорганизации.

Многообразие форм реорганизации хозяйствующих субъектов и их практическая реализация порождают множество вопросов, связанных с методикой ведения бухгалтерского учёта и составления отчётности.

Особенную актуальность в этой связи приобретают вопросы адекватного отражения в бухгалтерском учёте и отчётности изменений, происходящих в процессе объединений и разъединений организаций. Это обуславливается, прежде всего, необходимостью формирования и объективного представления пользователям бухгалтерской отчётности информации об ожидаемых изменениях в финансовом положении и результатах деятельности реорганизуемых организаций. Пользователи должны представлять, какие из отражённых в представленной отчётности элементов активов, обязательств, капитала, доходов и расходов отчётного периода реорганизуемых хозяйствующих субъектов не следует рассматривать при оценке их перспектив.

Актуальность темы исследования, возросшая теоретическая и практическая значимость проблем бухгалтерского учёта и отчётности в условиях реор-

ганизации хозяйствующих субъектов, дискуссионность многих моментов предопределили выбор темы исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Большой вклад в исследование вопросов ведения бухгалтерского учёта и составления отчётности внесли такие экономисты, как О.А. Агеева, А.С. Бакаев, М.А. Вахрушина, В.Г. Гетьман, В.Б. Ивашкевич, Е.В. Никифорова, И.Р. Коновалова, Л.И. Куликова, М.И. Кутер, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, В.Ф. Палий, М.Л. Пятов, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и другие.

Отдельное внимание вопросам формирования и использования учётно-аналитической информации о результатах реорганизации хозяйствующих субъектов уделено в трудах учёных: С.Ю. Андреевой, О.С. Безвидной, И.Н. Богатой, Н.Н. Бортника, О.В. Гуденицы, Л. Демиденко, Д. Депаμφилиса, Д.А. Ендовицкого, Е.С. Казакова, Н.Н. Карзаевой, Н.Н. Клинова, О.А. Курбангалеевой, Т.И. Мелехиной, Д.В. Назарова, А.Б. Погребса, В.Е. Соболевой, Л.В. Сотниковой, С.Г. Хозяевой, П.Е. Шумилина и др.

Работы указанных авторов внесли значительный вклад в исследование проблемы, однако не исчерпали её. Широкий круг вопросов как методического, так и прикладного характера, связанных с формированием учётной информации о процедурах реорганизации хозяйствующих субъектов и составлением бухгалтерской отчётности не получил достаточно полного и системного решения.

Отмеченные обстоятельства и их значимость определили цель и задачи диссертационного исследования, а также его основные направления.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является разработка и обоснование теоретических, методических и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учёта операций реорганизации хозяйствующих субъектов для формирования показателей отчётности и повышения её достоверности и прозрачности. Реализация поставленной цели потребовала решения следующих взаимосвязанных задач:

- исследовать экономическую сущность реорганизации хозяйствующих субъектов, усовершенствовать существующую классификацию форм реорганизации;
- определить организационно-методические процедуры реорганизации и их влияние на ведение бухгалтерского учёта и составление отчётности реорганизуемых хозяйствующих субъектов;
- выявить и обосновать функции разделительного баланса и принципы подготовки и представления информации в разделительном балансе;

- разработать методику ведения бухгалтерского учёта при распределении объектов основных средств и материально-производственных запасов между правопреемниками при реорганизации хозяйствующего субъекта;

- исследовать организационно-методические аспекты учёта объектов интеллектуальной собственности в качестве нематериальных активов при реорганизации хозяйствующих субъектов;

- изучить влияние реорганизации в форме выделения на формирование показателей бухгалтерской отчётности организации, из которой выделяются другие организации;

- исследовать существующую методику формирования вступительной бухгалтерской отчётности при реорганизации хозяйствующих субъектов и разработать рекомендации по её совершенствованию; изучить вопрос оценки активов и обязательств реорганизуемых хозяйствующих субъектов и определить влияние оценки на показатели вступительной бухгалтерской отчётности.

**Область исследования.** Содержание исследования соответствует п.1.5 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учёта при формировании отчётных данных», п.1.6 «Адаптация различных систем бухгалтерского учёта, их соответствие международным стандартам» раздела 1 «Бухгалтерский учёт» специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учёт, статистика» Паспорта научных специальностей ВАК РФ.

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов ведения бухгалтерского учёта и составления отчётности в условиях реорганизации хозяйствующих субъектов. В качестве объекта исследования выбраны реорганизуемые российские коммерческие предприятия, в частности: группа предприятий «ТАИФ», в том числе ООО «КАРСАР», ООО «ТАИФ-Арт», ООО «ТАТ-СОЛ», ООО «ТАИФ-Сервис»; а также ФГУАП «КАВМИНВОДЫАВИА», ФГУП международный аэропорт «Ставрополь», ФГУП международный аэропорт «Минеральные воды»».

**Теоретической и методологической основой диссертационного исследования** послужили нормативно-правовые акты Российской Федерации и Республики Татарстан, регулирующие процессы реорганизации хозяйствующих субъектов, научные труды классиков теории бухгалтерского учета, результаты фундаментальных и прикладных исследований современных отечественных и зарубежных ученых, рассматривающих отдельные вопросы бухгалтерского учёта

и формирования отчётности при реорганизации хозяйствующих субъектов, международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, обзоры периодических изданий по рассматриваемой проблеме, а также фактические данные реорганизуемых предприятий.

Для обоснования выдвинутых в диссертации положений применялись общенаучные методы познания, которые включают анализ, синтез, методы системного, исторического, логического, сравнительного, статистического анализа.

**Научная новизна результатов диссертационного исследования** заключается в постановке, теоретическом обосновании и практическом решении комплекса методических вопросов, связанных с совершенствованием бухгалтерского учёта и формирования отчётной информации в условиях реорганизации хозяйствующих субъектов. Основные результаты, обладающие научной новизной, представлены следующими положениями.

1. Определена экономическая сущность реорганизации хозяйствующих субъектов как процесс изменения правового положения юридического лица в формах слияния, присоединения, разделения, выделения, преобразования, разделения и выделения одновременно со слиянием, разделения и выделения одновременно с присоединением. Предложен и обоснован новый классификационный признак группировки форм реорганизации хозяйствующих субъектов «требование антимонопольных органов», позволяющий выделить реорганизацию на добровольной основе, в принудительном порядке, с предварительного согласия антимонопольного органа, с последующим уведомлением антимонопольного органа.

2. Выявлены организационно-методические процедуры реорганизации хозяйствующих субъектов с позиции ведения бухгалтерского учёта и формирования отчётности в реорганизуемых организациях, доказана необходимость в осуществлении таких процедур, как выявление и постановка на учёт не учтённых у реорганизуемой организации объектов интеллектуальной собственности в качестве нематериальных активов; переклассификация не предполагаемых к использованию по прямому назначению объектов основных средств и материально-производственных запасов; распределение активов, обязательств и капитала между правопреемниками при формировании показателей разделительного баланса на основе разработанных принципов.

3. Сформулированы функции разделительного баланса (информационная, аналитическая, правоустанавливающая), принципы подготовки и представле-

ния информации для целей составления разделительного баланса (принципы достоверности, системности, стоимостной оценки, интерпретации, полноты и достаточности информационной базы) и принципы распределения активов, обязательств и капитала. Наряду с общепринятыми технологическим и территориальным принципами распределения активов и пассивов, предложены принципы обеспечения финансовой устойчивости, итеративности, совместного использования имущества, имущественной ограниченности, делимости, преобладания сущности над формой, идентификации, которые устанавливают единые требования к формированию показателей бухгалтерской отчётности в условиях реорганизации в формах разделения и выделения.

4. Даны рекомендации по переклассификации активов, не предполагаемых к использованию, в активы, предназначенные для продажи, и оценки их по наименьшей из балансовой стоимости и стоимости возможной реализации, что позволит повысить информативность показателей вступительного баланса реорганизуемой организации. Для целей переклассификации основных средств предложена методика ведения учётных записей с применением синтетического счёта «Основные средства, предназначенные для продажи».

5. Внесено предложение по признанию в бухгалтерском учёте и отражению в отчётности ранее не учтённых у реорганизуемой организации объектов интеллектуальной собственности в качестве нематериальных активов. Разработана методика принятия их к учёту на основе проведения научно-технического, правового и экономического анализа, а также достоверной стоимостной оценки этих объектов по текущей рыночной стоимости. Это позволит отразить во вступительном балансе нематериальные активы, обладание которыми является конкурентным преимуществом организации-правопреемника.

6. Разработаны рекомендации по формированию показателей бухгалтерской отчётности реорганизуемых организаций в форме выделения – рекомендации, основанные на детализации информации о доходах и расходах, активах и обязательствах по продолжаемой, прекращаемой и прекращённой деятельности в «Отчёте о прибылях и убытках» и «Бухгалтерском балансе». Внесены предложения об отражении в «Отчёте о прибылях и убытках» расходов, непосредственно связанных с выделением (расходов по государственной регистрации вновь образованных организаций, внесению изменений в учредительные документы, оплате юридических услуг), а также с созданием оценочных резервов.

7. Усовершенствована методика формирования показателей вступительного бухгалтерского баланса при реорганизации хозяйствующих субъектов в форме слияния и присоединения на основе выделения суммируемых, элиминируемых показателей активов и пассивов и формирования показателей раздела «Капитал и резервы», которая позволит повысить полноту, прозрачность и уместность отчётной информации реорганизуемых организаций. Обоснована необходимость оценки активов вновь возникших в процессе реорганизации хозяйствующих субъектов с применением текущей рыночной стоимости и определено влияние изменений оценки передаваемых активов и обязательств на показатели вступительной бухгалтерской отчётности, что будет способствовать обеспечению достоверности показателей вступительной бухгалтерской отчётности.

**Теоретическая и практическая значимость проведённого исследования заключается в том, что** основные теоретические выводы и методические положения могут быть использованы как для дальнейших исследований, так и в практической деятельности реорганизуемых хозяйствующих субъектов с целью улучшения организации бухгалтерского учёта, повышения прозрачности, полезности и информативности бухгалтерской отчётности. Практическое применение результатов исследования будет способствовать формированию объективного представления пользователей бухгалтерской отчётности об ожидаемых изменениях в финансовом положении и результатах деятельности реорганизуемых хозяйствующих субъектов. Методические и практические рекомендации могут быть включены в учебно-методические материалы для студентов экономических специальностей.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и результаты диссертационного исследования были раскрыты в докладах на международных, всероссийских научно-практических конференциях, проходивших в 2006 - 2011 годах в Волгограде, Казани, Москве, Новосибирске, Пензе, Пятигорске, Челябинске и опубликованы в форме статей. Разработанные методические и практические рекомендации внедрены в практику экономической работы ООО «КАРСАР».

**Публикации результатов исследования.** Основные положения, раскрывающие содержание темы диссертационного исследования, нашли свое отражение в публикациях автора общим объемом 4,15 п.л., в том числе в трёх статьях в ведущих рецензируемых изданиях, рекомендованных ВАК России объемом 1,5 п.л.



**Структура и объем работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, состоящего из 143 наименований, и 8 приложений. Работа изложена на 190 страницах текста, включающих 35 таблиц и 13 рисунков. Логика исследования представлена на рисунке 1.

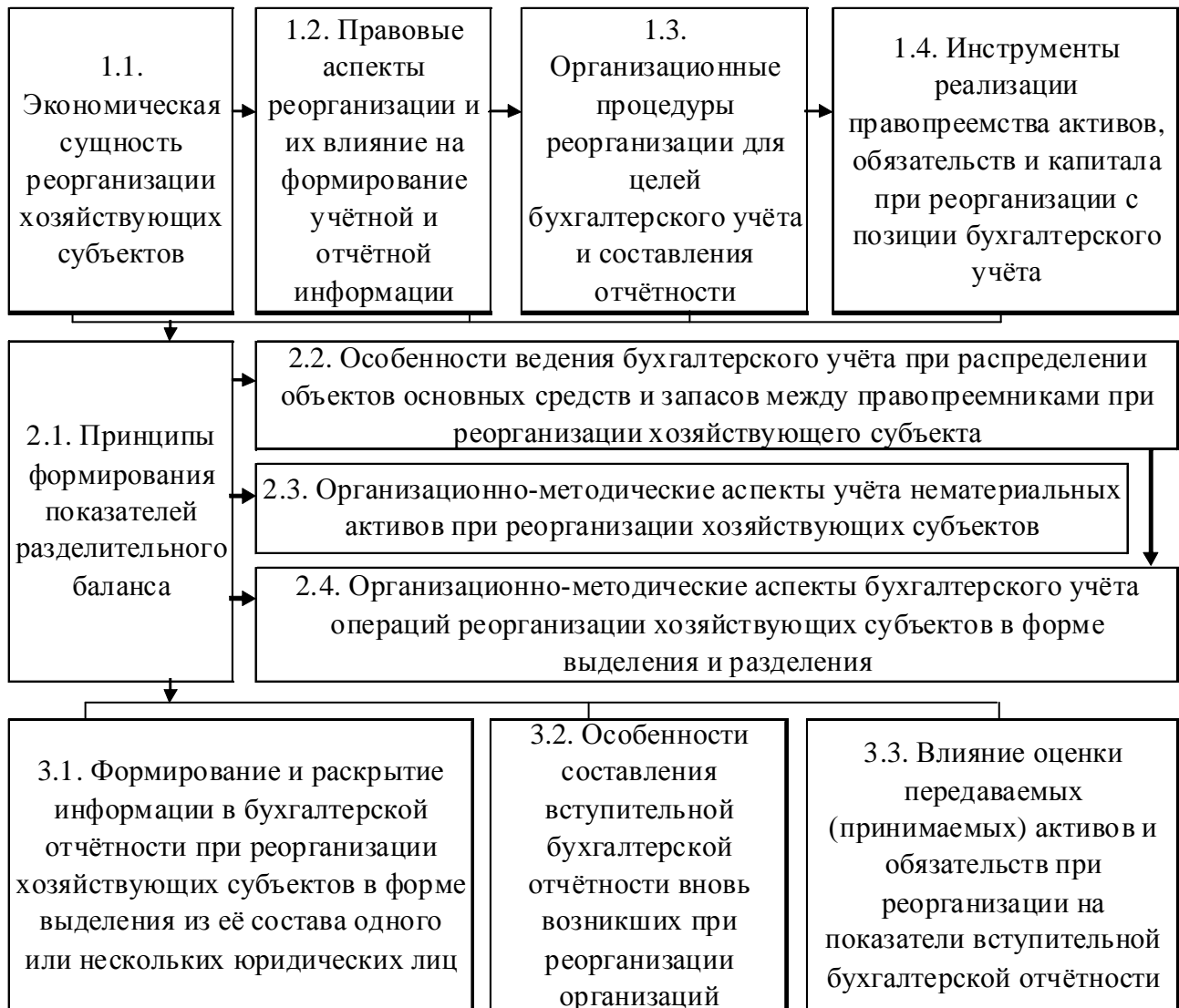


Рис. 1. Блок-схема диссертационного исследования

## **ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

### **1. Экономическая сущность организационно-правовых форм реорганизации хозяйствующих субъектов.**

Исследование экономической сущности и правовых аспектов реорганизации позволило рассматривать реорганизацию как процесс изменения структуры предприятия, происходящий через прекращение или иное изменение правового положения юридического лица в форме слияния, присоединения, разделения,

выделения, преобразования, разделения и выделения одновременно со слиянием, разделения и выделения одновременно с присоединением, влекущий за собой переход прав и обязанностей от одного юридического лица к другому в порядке универсального правопреемства, требующий отражения в учёте и отчётности произведённых изменений. При этом основной движущей силой проведения реорганизации в работе рассматривается повышение эффективности деятельности хозяйствующих субъектов на основе достижения операционной, финансовой синергии, создания стратегических преимуществ.

Анализ сущности механизма проведения различных форм реорганизации хозяйствующих субъектов позволил нам выявить особенности составления заключительной, вступительной бухгалтерской отчётности и документов, устанавливающих правопреемство по передаваемым активам, обязательствам и капиталу (табл. 1).

На основе анализа существующих подходов к классификации форм реорганизации предложен классификационный признак – «Требования антимонопольных органов», позволяющий выделить реорганизацию в добровольном порядке (присоединение, выделение, преобразование, слияние, разделение), в принудительном порядке (выделение, разделение), с предварительного согласия антимонопольного органа (слияние, присоединение), с последующим уведомлением антимонопольного органа. (слияние, присоединение).

## **2. Организационно-методические процедуры реорганизации для целей бухгалтерского учёта и составления отчётности.**

Одним из ключевых вопросов исследования явилось определение идентифицированной последовательности действий при осуществлении реорганизации хозяйствующих субъектов с позиции комплексного рассмотрения организационно-методических аспектов формирования отчётности и ведения учёта в реорганизуемых организациях.

В исследовании показано, что любая форма реорганизации должна основываться на выполнении комплекса взаимосвязанных процедур и на их отражении в бухгалтерском учёте и отчётности. В работе предложен вариант систематизации процедур реорганизации с позиции их влияния на ведение бухгалтерского учёта и составление отчётности. В отличие от существующих подходов,

## Сравнительная характеристика форм реорганизации хозяйствующих субъектов

Формы реорганизации и их условное обозначение («А», «Б», «В», «Г», «Д» – участвующие в реорганизации юридические лица)	Составление вступительной бухгалтерской отчетности образованными юридическими лицами	Составление заключительной бухгалтерской отчетности прекратившими деятельность юридическими лицами	Документ, устанавливающий правопреемство
Слияние «А»+«Б»= «В»	Составляет «В»	Составляют «А», «Б»	Передаточный акт
Присоединение «А»+«Б»=«А*»	Не составляется	Составляет «Б»	Передаточный акт
Разделение «А»=«Б»+«В»	Составляют «Б» и «В»	Составляет «А»	Разделительный баланс
Выделение «А»=«А»+«Б»	Составляет «Б»	Не составляется;	Разделительный баланс
Преобразование «А»=«А*»	Составляет «А*»	Составляет «А»	Передаточный акт
Разделение одновременно со слиянием «А»=«Б»+«В»=«Г»+«В», где «Г»=«Б»+«Д»	Составляют «Б» <sup>1</sup> , «В» и «Г»	Составляют «А», «Б» <sup>1</sup> и «Д»	Разделительный баланс, являющийся и передачным актом
Выделение одновременно со слиянием «А»=«А»+«Б»=«А»+«В», где «В»=«Б»+«Г»	Составляют «Б» <sup>1</sup> и «В»	Составляют «Б» <sup>1</sup> и «Г»	Разделительный баланс, являющийся и передачным актом
Разделение одновременно с присоединением «А»=«Б»+«В»=«Б*»+«В», где «Б*»=«Б»+«Г»	Составляют «Б» <sup>1</sup> , «В» и «Б*»	Составляют «А», «Б» <sup>1</sup> , «Г»	Разделительный баланс, являющийся и передачным актом
Выделение одновременно с присоединением «А»=«А»+«Б»=«А»+«Б*», где «Б*»= «Б»+ «В»	Составляют «Б» <sup>1</sup> и «Б*»	Составляют «Б» <sup>1</sup> и «В»	Разделительный баланс, являющийся и передачным актом

<sup>1</sup> Вступительная бухгалтерская отчетность юридического лица «Б» может являться одновременно ее заключительной бухгалтерской отчетностью

выделены и раскрыты такие процедуры реорганизации, как выявление и постановка на учёт не учтённых у реорганизуемой организации объектов интеллектуальной собственности в качестве нематериальных активов; переклассификация не предполагаемых к использованию по прямому назначению объектов основных средств и материально-производственных запасов; распределение активов, обязательств и капитала между правопреемниками при формировании показателей разделительного баланса на основе разработанных принципов.

На основе обобщения нормативных документов и практики реорганизации детально раскрыто содержание каждой процедуры реорганизации, а также выявлены особенности сбора, обобщения и отражения информации на счетах и в учётных регистрах об активах, обязательствах и капитале реорганизуемой организации.

### **3. Принципы формирования показателей разделительного баланса и его функции.**

В диссертации доказана необходимость выделения такой важной, с точки зрения бухгалтерского учёта, процедуры реорганизации, как «Разработка методики составления разделительного баланса». В работе показано, что данная процедура должна включать в себя выработку и документальное закрепление основных положений по формированию показателей разделительного баланса, определяющих состав активов, обязательств и капитала, переходящих к соответствующему правопреемнику, и формирование информации для целей составления разделительного баланса.

Необходимость формулирования принципов распределения активов, обязательств и капитала вызвана тем, что юридическое лицо вправе самостоятельно определить механизм и пропорции раздела имущества и обязательств, однако такой раздел не может быть абсолютно произвольным, распределение должно учитывать экономическую сущность и связи с другими объектами. Принципы подготовки и представления информации необходимы для закрепления основных положений по формированию информации для составления разделительного баланса. Практическое применение предлагаемых принципов позволит сформировать показатели разделительного баланса, а также достоверно и полно отразить информацию о передаваемых объектах учёта.

Предлагаемые нами принципы составления разделительного баланса и их классификация представлены на рисунке 2.

Исследуя вопросы информационного отображения процедур реорганизации, в исследовании показано, что разделительный баланс выполняет ряд важных функций, к которым относятся информационная, аналитическая и правоустанавливающая функции.

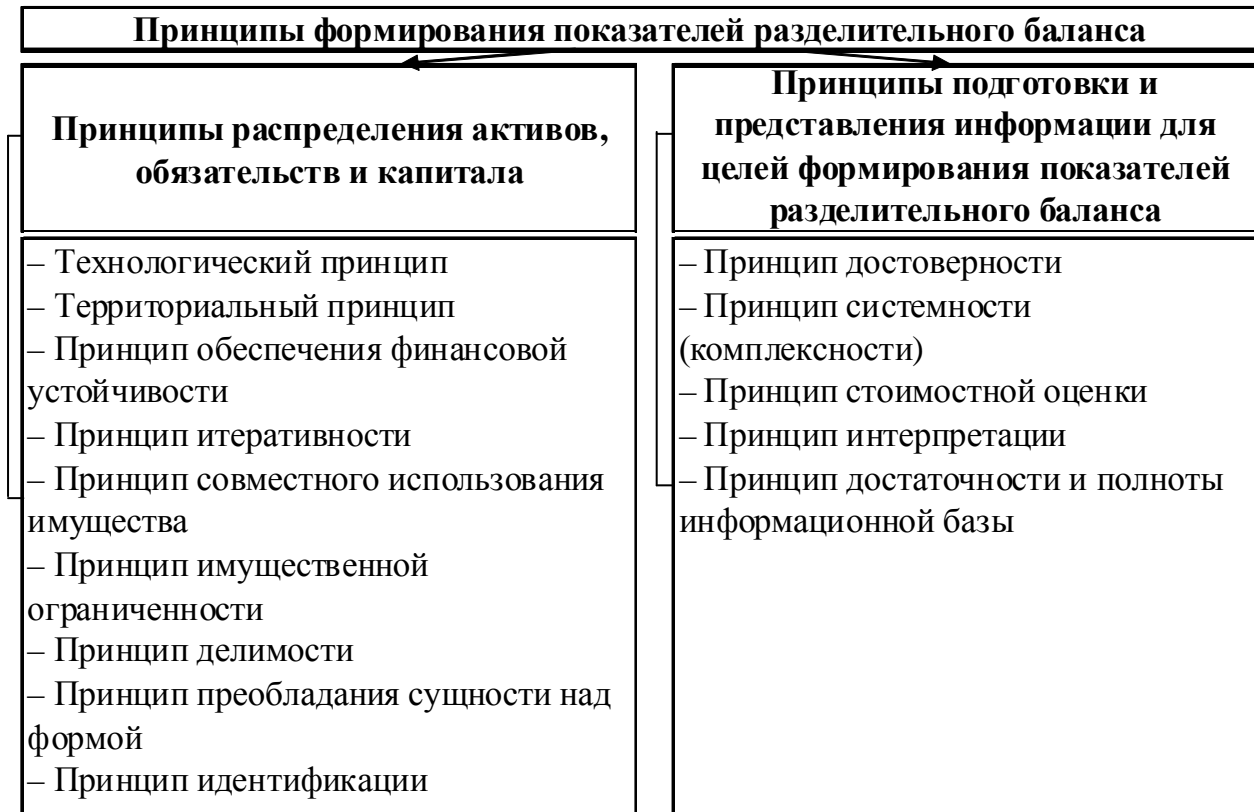


Рис. 2. Принципы формирования показателей разделительного баланса

#### **4. Методика бухгалтерского учёта при распределении объектов основных средств и материально-производственных запасов между правопреемниками при реорганизации хозяйствующего субъекта.**

Одним из основных вопросов исследования является вопрос распределения активов при реорганизации юридических лиц. В диссертационном исследовании показано, что, несмотря на то что при реорганизации хозяйствующие субъекты вправе самостоятельно определять механизм и пропорции раздела активов и обязательств, такой раздел не может быть абсолютно произвольным, а должен осуществляться в соответствии с предложенными принципами. По нашему мнению, в целях корректного распределения объектов основных средств и материально-производственных запасов для составления разделительного баланса их необходимо предварительно классифицировать на следующие группы: используемые в определённых видах деятельности; используемые в общепро-

изводственных или общехозяйственных целях; не предполагаемые к использованию совсем или не предполагаемые к использованию по назначению.

С точки зрения ведения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской отчётности реорганизуемой организацией наиболее проблемным является отражение активов, которые не предполагаются к использованию в организациях-правопреемниках совсем или по назначению, но являющихся ликвидными на рынке.

С целью отражения в бухгалтерском учёте ликвидных, но не предполагаемых к использованию объектов основных средств, в соответствии с их экономической сущностью, разработана методика, предполагающая введение в план счетов бухгалтерского учёта счёта «Основные средства, предназначенные для продажи». Аналитический учёт должен вестись по объектам основных средств по наименьшей из балансовой стоимости и стоимости возможной реализации.

Если балансовая стоимость основного средства превышает стоимость возможной реализации, то по дебету счёта «Основные средства, предназначенные для продажи» должна найти отражение стоимость возможной реализации. Если организация ранее не проводила дооценку, то разницу в стоимостях следует списать на финансовый результат в качестве прочих расходов. А если организация ранее проводила дооценку переклассифицируемого объекта основного средства, то разницу в части суммы, равной предыдущей дооценке, следует списать за счёт добавочного капитала, а в части превышения – на финансовый результат в качестве прочих расходов. Если балансовая стоимость основного средства меньше стоимости возможной реализации, то на счёте «Основные средства, предназначенные для продажи» должна найти отражение балансовая стоимость.

В момент признания выручки от продажи стоимость объектов должна списываться со счёта «Основные средства, предназначенные для продажи» в дебет счёта учёта продаж или прочих доходов. При составлении вступительного бухгалтерского баланса суммы, учтённые на счёте «Основные средства, предназначенные для продажи» должны отражаться в составе оборотных активов хозяйствующего субъекта.

В диссертационном исследовании обосновано, что если материально-производственные запасы, имеющиеся у реорганизуемой организации и изначально предназначенные для осуществления производственной деятельности, не будут использованы по назначению, а будут предназначены к продаже, то их

необходимо переклассифицировать в товары. При этом для целей бухгалтерского учёта предложено товары измерять по наименьшей из балансовой стоимости и стоимости возможной реализации.

В случае превышения балансовой стоимости запасов над стоимостью их возможной реализации на счёте «Товары» должна найти отражение последняя. В работе показано, что методика отражения процедуры переклассификации актива в учёте реорганизуемой организации зависит от того, создавался или нет резерв под снижение стоимости материальных ценностей. Если такой резерв создавался, то снижение стоимости объекта из-за превышения его балансовой стоимости над стоимостью возможной реализации должно отражаться за счёт списания суммы резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Если же резерв не создавался, то уменьшение стоимости запасов необходимо списать на финансовый результат в качестве прочих расходов. В случае превышения стоимости возможной реализации товаров над балансовой стоимостью материалов на счёте «Товары» должна найти отражение балансовая стоимость.

#### **5. Учёт выявленных в процессе реорганизации объектов интеллектуальной собственности и отражение их в качестве нематериальных активов.**

Проведённый в исследовании анализ существующей практики учета нематериальных активов в коммерческих организациях показал, что в настоящее время нематериальные активы, созданные самой организацией, чаще всего не оцениваются и соответственно не находят отражения в финансовой отчетности. Данный факт часто упускается из виду и в процессе осуществления процедур реорганизации коммерческих организаций, тогда как именно нематериальные активы во многих случаях составляют главную ценность бизнеса. В связи с этим нами предложена методика выявления и постановки на бухгалтерский учёт фактически передаваемых правопреемнику нематериальных активов, но не отражённых в его бухгалтерской отчетности. В диссертации показано, что это становится возможным, во-первых, в силу того, что при реорганизации правопреемнику передаётся не система бухгалтерского учёта как таковая, а информация о фактически передающихся активах и обязательствах, и, во-вторых, в силу того, что при реорганизации нарушается принцип непрерывности деятельности организации.

В исследовании показано, что постановка на бухгалтерский учёт объектов нематериальных активов оправдана в том случае, если они представляют интерес с экономической (коммерческой) точки зрения и обладание ими является

конкурентным преимуществом организации. Технологические же решения специализированного назначения, которые малоприменимы на других предприятиях, ставить на учёт не целесообразно.

В работе разработан алгоритм обоснования решения о постановке выявленных в процессе реорганизации объектов интеллектуальной собственности в качестве нематериальных активов (рис.3).

В диссертационном исследовании обоснована необходимость включения выявленных в процессе реорганизации объектов интеллектуальной собственности в состав нематериальных активов в момент составления передаточного акта (разделительного баланса) по их текущей рыночной (справедливой) стоимости. При этом во вступительном бухгалтерском балансе организации-правопреемника не учтённые ранее нематериальные активы должны увеличивать величину раздела баланса «Внеоборотные активы» по строке «Нематериальные активы» и величину раздела «Капитал и резервы» по строке «Нераспределённая прибыль».

В целях признания нематериальных активов предложены следующие дополнительные к указанным в Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)», утверждённым приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н, условия отнесения объектов интеллектуальной собственности к нематериальным активам:

- объект не должен подвергаться физическому износу, но может иметь экономическое и функциональное устаревание;
- содержание и существо объекта может быть отражено на материальных и информационных носителях.

#### **6. Рекомендации по раскрытию и формированию информации при реорганизации организации в форме выделения в бухгалтерской отчётности.**

Исследование отечественной и зарубежной теории и практики бухгалтерского учёта и формирования отчётности при реорганизации юридических лиц в форме выделения позволило уточнить и развить положение по бухгалтерскому учёту «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02), утверждённому приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н, в части прекращения деятельности при реорганизации организации в форме выделения из ее состава одного или нескольких юридических лиц. Для информационного обеспечения принятия решения заинтересованными пользователями в работе предложено раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию по выделяемой деятель-



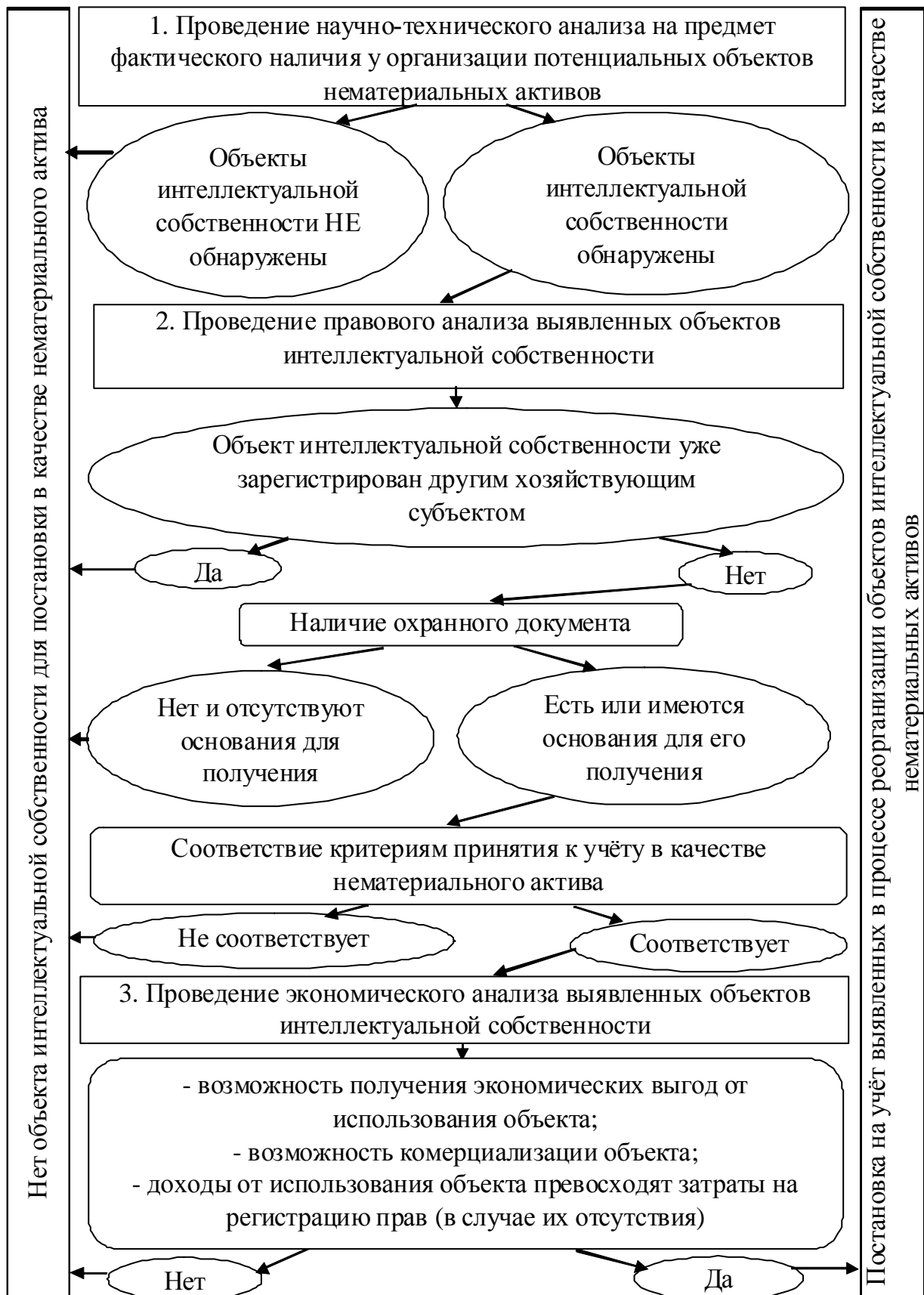


Рис. 3. Алгоритм обоснования решения об отражении выявленных в процессе реорганизации объектов интеллектуальной собственности в качестве нематериальных активов

ности только в случае ее существенности. Для определения уровня существенности информации о выделяемой деятельности в целях её обособленного раскрытия по данным «Бухгалтерского баланса» необходимо рассчитать долю выделяемых активов и обязательств реорганизуемой организации; по данным «Отчёта о прибылях и убытках» необходимо рассчитать долю выручки выделяемого вида деятельности организации в совокупной выручке. Если соответствующие доли составляют более пяти процентов, то необходимо обособленно раскрывать информацию о выделяемой части деятельности в бухгалтерской отчётности.

Кроме того, в работе обосновано, что реорганизуемая организация должна раскрывать информацию по прекращаемой деятельности, начиная с отчетного года, в котором принято решение о реорганизации организации, и до окончания отчетного периода (включая его), в котором произведена государственная регистрация последней из выделенных организаций.

В диссертации показано, что, при планировании будущих результатов деятельности реорганизуемой в форме выделения организации, следует исключить влияние выделяемых видов деятельности, которые участвовали в формировании финансовых результатов и денежных потоков отчётного периода. Для этого необходимо в бухгалтерской отчётности разделять данные по продолжаемой деятельности от прекращаемой и прекращённой деятельности.

Так, в «Бухгалтерском балансе» предложено детализировать стоимость активов, капитала и обязательств в разрезе продолжаемой, прекращаемой и прекращённой деятельности. При этом интерес представляет разделение между выделяемой организацией и реорганизуемой организацией такого показателя, как «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)». При выделении в отдельное юридическое лицо части деятельности организации и, соответственно, наделении его активами и обязательствами может сложиться ситуация, при которой объём передаваемых активов будет больше или меньше передаваемых обязательств. Также при выделении части деятельности в отдельное юридическое лицо его уставный капитал может быть сформирован как за счёт выделения части уставного капитала выделяющей организации, так и за счёт вноса в уставный капитал выделяемой организации без изменения уставного капитала реорганизуемой организации. А для достижения баланса активов и пассивов выделяемых организаций производится корректировка показателем «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)». В связи с этим величина показателя

«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» выделяемых организаций и организации, продолжающей деятельность, может не соответствовать действительности.

Для решения данной проблемы и предоставления пользователям информации о реальной величине прибыли (убытка), сгенерированной выделяемыми подразделениями и подразделениями, продолжающими свою деятельность, внесено предложение о раскрытии информации в «Отчёте о прибылях и убытках» о величине прибыли, полученной каждым из выделяемых подразделений организации, и величине прибыли, продолжающей деятельность части организации.

В связи с этим в «Отчёте о прибылях и убытках» предложено отдельно раскрывать информацию о суммах доходов и расходов отчётного периода и предыдущего периода по организации в целом; выделяемому (прекращаемому) на момент составления отчётности виду деятельности; по выделенному (прекращённому) на момент составления отчётности виду деятельности; по продолжаемым видам деятельности.

Кроме того, в составе прочих расходов необходимо отдельно выделять следующее:

- суммы расходов, непосредственно связанных с проведением реорганизации организации; к ним могут быть отнесены расходы, связанные с государственной регистрацией возникших организаций и внесением изменений в учредительные документы; регистрацией ценных бумаг; оплатой юридических услуг и другими аналогичными расходами;
- суммы расходов, связанные с созданием оценочных резервов.

Особое внимание в работе уделено вопросу формирования и раскрытия информации об оценочных обязательствах, которые могут возникнуть в процессе реорганизации. В этих целях представлена сравнительная характеристика бухгалтерского учёта и отражения в отчётности оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов по следующим критериям: условия признания; возможность отражения в учёте; подход к определению стоимостной величины; структура раскрываемой информации, а также раскрытия методики учёта и отражения в отчётности такого оценочного обязательства как обязательства, обусловленного сокращением штата работников, связанного с реорганизацией.

## 7. Совершенствование методики формирования показателей вступительной бухгалтерской отчётности.

Процесс формирования вступительной бухгалтерской отчётности возникших при реорганизации хозяйствующих субъектов в работе предложено рассматривать с позиции выделения суммируемых, элиминируемых показателей активов и пассивов и показателей раздела «Капитал и резервы» (рис.4).

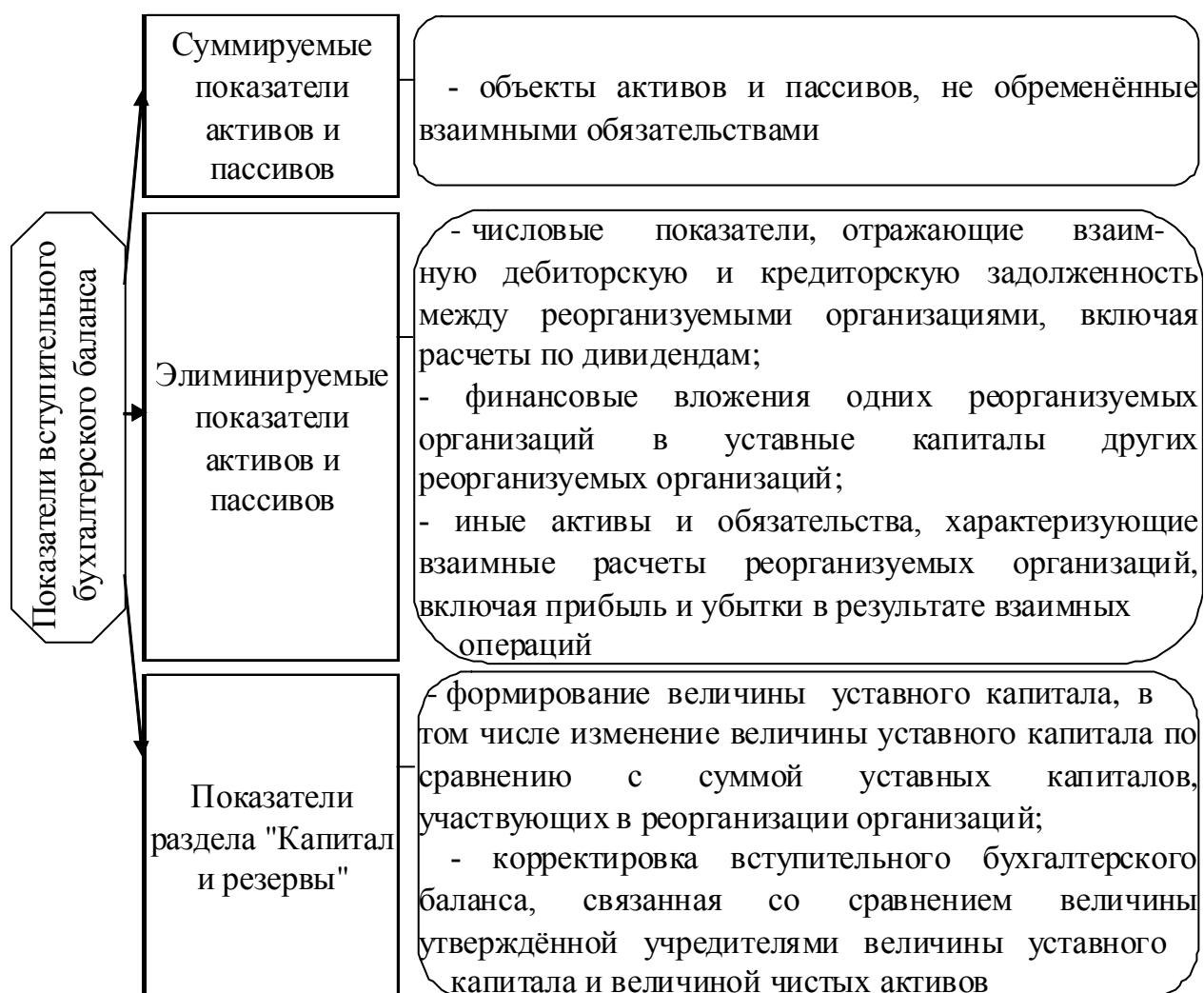


Рис. 4. Процесс формирования вступительной бухгалтерской отчётности возникших при реорганизации хозяйствующих субъектов

Для отражения показателей активов, обязательств и капитала, которые переносятся из передаточного акта реорганизуемой организации во вступительную бухгалтерскую отчётность (и соответственно на счета бухгалтерского учёта) с применением метода построчного суммирования, в работе предложена аналитическая таблица, позволяющая контролировать полноту переноса данных в систему бухгалтерского учёта организации-правопреемника. Следует от-

метить, что суммируемые показатели активов и пассивов в работе рассмотрены с учётом различий в учётной политике реорганизуемых предприятий.

В целях рассмотрения элиминируемых показателей ними представлена методика переноса взаимных операций в систему бухгалтерского учёта правопреемника при реорганизации организации в форме присоединения и слияния. Методика основана на построении аналитической таблицы, позволяющей систематизировать взаимные операции участвующих в реорганизации в форме слияния и присоединения организаций и исключать их влияние на дальнейшую деятельность организации, образованной в результате реорганизации.

Результаты исследования порядка формирования показателей раздела «Капитал и резервы» позволили уточнить положения Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утверждённых Приказом Минфина РФ от 20.05.2003 г. № 44н в части методики определения величины показателя «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». По нашему мнению, величину чистых активов необходимо сравнивать не только с величиной уставного капитала, но и с такими показателями раздела «Капитал и резервы» как «Собственные акции, выкупленные у акционеров», «Переоценка внеоборотных активов», «Добавочный капитал», «Резервный капитал». Указанные показатели передаются образуемой организации и, соответственно, находят отражение во вступительной бухгалтерской отчетности, а при реорганизации в форме присоединения могут изначально отражаться в бухгалтерском балансе организации-правопреемника.

Анализ альтернативных вариантов оценки передаваемых правопреемнику активов позволил обосновать необходимость и преимущество их оценки по текущей стоимости, что позволит обеспечить достоверность показателей вступительной бухгалтерской отчетности реорганизованных хозяйствующих субъектов. В процессе исследования был сделан вывод о том, что проведение переоценки активов при поведении реорганизации хозяйствующих субъектов должно проводиться в момент составления разделительного баланса (передаточного акта).

Наряду с подробным рассмотрением специфики оценки различных видов активов в процессе реорганизации, в работе показана методика отражения в бухгалтерском учёте и отчетности реорганизуемой организации дебиторской задолженности. Методика основана на том, что по долгосрочной ликвидной дебиторской задолженности необходимо рассчитывать текущую стоимость для обеспечения достоверной информации при составлении разделительного баланса.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сделанные в процессе диссертационного исследования выводы и предложения имеют теоретическое и практическое значение и будут способствовать дальнейшему развитию теории и практики бухгалтерского учёта и отчётности хозяйствующих субъектов, находящихся в условиях реорганизации.

Практическая реализация предложений по совершенствованию порядка ведения учёта и раскрытия информации в отчетности о произведённой реорганизации позволит значительно повысить качество и прозрачность отчётных данных реорганизуемой организации.

## СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### *Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:*

1. Якупова Д.З. Организационно-методические аспекты учёта нематериальных активов при реорганизации организации [Текст] / Д.З. Якупова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №16 (166). – С.26-32. – 0,7 п.л.

2. Якупова Д.З. Бухгалтерский учёт распределения объектов основных средств между правопреемниками при реорганизации хозяйствующего субъекта [Текст] / Д.З. Якупова // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2011. – №2. – С. 206-209. – 0,4 п.л.

3. Якупова Д.З. Формирование и раскрытие информации в бухгалтерской отчётности при реорганизации организации в форме выделения [Текст] / Д.З. Якупова // Вестник Казанского ГАУ. – 2011. – № 2 (20). – С.85-88. – 0,4 п.л.

### *Публикации в других изданиях*

4. Якупова Д.З. Международные стандарты финансовой отчётности и вопросы оценки активов по справедливой стоимости [Текст] / Д.З. Якупова // Макроэкономические проблемы современного общества (федеральный и региональный аспекты): сборник статей V Международной научно-практической конференции. Пенза: РИО ПГСХА, 2006. – С.146-149. – 0,2 п.л.

5. Якупова Д.З. Преимущества и недостатки практического использования в бухгалтерском учёте справедливой стоимости [Текст] / Л.И. Куликова, Д.З. Якупова // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Сборник докладов итоговой научно-практической конференции. Казань, 2007. – С. 328-329. – 0,1 п.л. (авт. вкл. 0,05 п.л.).

6. Якупова Д.З. Справедливая стоимость в бухгалтерском учёте. Отражение реальной рыночной цены [Электронный ресурс] / Д.З. Якупова // Материа-

лы докладов XIV Международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» /Отв. ред. И.А. Алешковский, П.Н. Костылев. [Электронный ресурс] – М. Издательский центр факультета журналистики МГУ имени М.В. Ломоносова, 2007 г. (ISBN 5-7776-0097-4) – 0,2 п.л. – Режим доступа: [http://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov\\_2007/24/flower205@yandex.ru.doc.pdf](http://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2007/24/flower205@yandex.ru.doc.pdf)

7. Якупова Д.З. Реорганизация организации как инструмент улучшения финансово-экономических показателей предприятия [Текст] / Д.З. Якупова // Стратегия антикризисного управления экономическим развитием Российской Федерации. VIII Международная научно-практическая конференция: сборник статей. – Пенза: РИО ПГСХА, 2009. – С.193-195. – 0,2 п.л.

8. Якупова Д.З. Проблемы бухгалтерского учёта расходов на этапе реорганизации организаций [Текст] / Д.З. Якупова // Управление и экономика в современных системах. Всероссийская научно-практическая конференция, май 2009 г.: [материалы] / отв. Ред. А.А. Огарков [и др.]. – Волгоград – М.: ООО «Глобус», 2009. – С.249-250. – 0,1 п.л.

9. Якупова Д.З. Принципы подготовки и представления информации при формировании показателей разделительного баланса [Текст] / Д.З. Якупова // Сборник трудов магистрантов и аспирантов КГФЭИ / отв. Ред. Ш.М. Валитов. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2011. – С.273-277. – 0,2 п.л.

10. Якупова Д.З. Заключительная бухгалтерская отчётность при реорганизации организации [Текст] / Д.З. Якупова // Бухгалтерский учёт, аудит и налоги: основы, теория, практика. VIII Всероссийская научно-практическая конференция: сборник статей / МНИЦ ПГСХА. – Пенза: РИО ПГСХА, 2011. – С.75-78. – 0,2 п.л.

11. Якупова Д.З. Компания решила разделиться: как составить бухгалтерскую отчетность [Текст] / Л.И. Куликова, Д.З. Якупова // Бухгалтер Татарстана. – 2011. – № 5(март). – С.40-43. – 0,2 п.л. (авт. вкл. 0,1 п.л.)

12. Якупова Д.З. Компании решили объединиться: как составить бухгалтерскую отчетность [Текст] / Л.И. Куликова, Д.З. Якупова // Бухгалтер Татарстана. – 2011. – № 6 (март). – С.23-26. – 0,2 п.л. (авт. вкл. 0,1 п.л.).

13. Якупова Д.З. Вопросы учёта расходов будущих периодов при реорганизации организации [Текст] / Д.З. Якупова // Актуальные вопросы экономических наук: сборник материалов XVIII Международной научно-практической конференции / Под общ. ред. Ж.А. Мингалева, С.С. Чернова. – Новосибирск: Издательство НГТУ, 2011. – С.297-301. – 0,3 п.л.

14. Якупова Д.З. Типология форм реорганизации организаций [Текст] / Д.З. Якупова // Экономические науки в России и за рубежом: Материалы I Международной научно-практической конференции (31.03.2011). – М.: Издательство «Спутник+», 2011. – С.105 - 107. – 0,2 п.л.

15. Якупова Д.З. Организационные аспекты процедуры реорганизации организаций для целей бухгалтерского учёта и составления отчётности [Текст] / Д.З. Якупова // Актуальные проблемы экономики, социологии и права в современных условиях. 9-я Международная Научно-практическая конференция, г. Пятигорск. 25-26 марта 2011г. Часть 2. / Международная академия финансовых технологий; Отв. за вып. А.Е. Медовый. – Пятигорск: Издательство МАФТ, 2011. – С.213 – 217 . – 0,3 п.л.

16. Якупова Д.З. Организационно-методические аспекты распределения нематериальных активов между правопреемниками при реорганизации организации [Текст] / Д.З. Якупова // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: материалы докладов научно-практической конференции. Том I. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2011. – С.383-386. – 0,2 п.л.

17. Якупова Д.З. Бухгалтерский учёт оценочных обязательств при реорганизации организации в форме выделения [Текст] / Д.З. Якупова // Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства. Сборник материалов IX Международной научно-практической конференции. 22.04.2011. Челябинск: издательский центр ЮУрГУ, 2011. – С.51-53. – 0,3 п.л.